

# 笠井昭次著『会計構造論の研究——ケーファー理論と

## ワルプ理論との比較・分析——』(同文館・昭和六十二年)

茂 木 虎 雄

### 一

笠井教授の論点は序と第一章の「分析視点」において明らかであるが「計算構造面から、ケーファー理論とワルプ理論とを比較・分析すること」(三ページ)であった。

「会計構造論の研究」と題する本書であるが、会計構造は会計の計算構造という意味で、この研究のためにカール・ケーファーとE・ワルプの所説をとりあげている。ここでとくに、これら二人の学者の理論を笠井教授がとりあげたのは、計算構造論者のさいたるものと考えたのであり、しかも両者は対照的な理論の展開をなすからで、動態論に結びつく計算構造論はケーファー、ワルプによって最高度の水準が示され、かつ両者の比較検討によって会計構造論の研究が深まるからである。同時

にこのための立脚点として、恩師山柵忠恕教授の理論(企業資本等式説)によって、これの発展を意図して本書を展開する。

(注) 山柵理論について笠井教授は「山柵先生の会計構造学説」と題して、山柵教授は会計学の研究方法として、勘定理論的アプローチの必要性をきわめて強調されていることを紹介し、企業資本運動に関する基本等式に基礎をおく理論体系に論及されている。さらに企業資本等式の動態論上の位置づけに及ぶが、試算表における会計等式説として形成されたという。本論文は山柵忠恕教授追悼号に収められているが、『三田商学研究』第二九巻特別号で昭和六十二年(一九八七年)一月三十日の発行である。笠井教授のこの論稿は『会計構造論の研究』以降のもので、教授が着々と業績を積み重ねていることを知る。さらに笠井教授は「会計的統合の諸類型——アウトプット理論を中心として——」(『産業経理』昭和六十二年四月号)を発表している。いよいよ教授の理論の展開である。さらに「会計

構造論を巡って」（『三色旗』第四七三号・慶応義塾大学・一九八七年八月）で教授の会計構造論の問題意識をはっきりさせている。行論のなかで試算表論を展開するが、「一般に、試算表は一時点表と見られているようであるが」とされて、「一時点表たる試算表から期間表たる損益計算書と一時点表たる貸借対照表とが生成するプロセスは、どのように説明されるのであろうか」（五ページ）と極めて重要な問題点を指摘されている。その後、続々と研究が展開しており、本書以降がまた大きな問題で、たのしみである。

会計構造論とは何であらうか。会計学における地位について考えてみたい。これは会計（企業会計）とは何かという根本問題にかかわるものであるが、企業資本の経済事象を損益計算にかかわらせて複式簿記機構を通して損益計算書・貸借対照表で表現する一連の過程を体系的に把握し、解明しようとするものである。会計の計算構造の研究であるが、会計が複式簿記機構をとることの意味も問われ、損益勘定と残高勘定に要約して示される最終数値たる純損益額の意味も問題となる。

笠井教授は「序」の冒頭で「本書で取扱っている会計構造論とは、取引という形で会計的に把握された企業の経済事象が、損益勘定および残高勘定という形で会計的に総合化されアウトプットされるまでの一連のプロセスを、統一的体系的に解明しようとするものである」とされるが、会計の進行過程のメカニズム分析でもあった。このような議論が問題となるのは、会計の動態論的思考の生成史に深く結びついている。「動態論思考

が登場するに及んではじめて、企業会計は、損益計算という自己の目的、および記録による表現手段という自己の特性を明確に自覚した」（序 i）とする笠井教授は複式簿記によって表現される計算構造の意義、内容の分析として本書を展開するが、動態論の形成が会計構造論の展開の基礎ともなったという。

動態論はシュマールレンバッハからワルプへと展開してゆくが、ワルプもさらに展開して、その一つはコジオールにもなるが、複式簿記のメカニズムとの関連で会計の本質を測定論にかかわらしめて展開する雄壮な体系がワルプによって展開されている。

動態論はシュマールレンバッハによって確立した。それは『動的貸借対照表論』によってであるが、これは複式簿記の計算技法の前提がなければ形成されない。ここに費用動態論の壮大な体系が示され、近代会計学が発せるといえるが、笠井教授はシュマールレンバッハを意識するが、とりあげた論者はワルプであって、現金動態論者であるワルプの論理構造を追うのであった。ワルプの収支・給付二勘定系統論が複式簿記の計算メカニズム、すなわち「会計の文法規約にかかわる会計構造」を有効に分析することができるという考えがあったからでもある。

本書の題名は「会計構造論の研究」であるが、会計学における計算構造論はどのようなものであろうか。笠井教授は「会計

の計算構造とは、会計上の取引を複式記入によってインプットし、少なくとも形式的には独立でありつつも統合関係にあるものとしての損益勘定・残高勘定ないし損益計算書・貸借対照表をアウトプットするまでの一連の過程にかかわっている」(三ページ)とするが、取引と損益勘定・残高勘定との関係、そして損益勘定と残高勘定との関係が、計算原理(計算目的[計算課題]と損益計算方式)に規定される関係として問題にされるものであった。

この点は本書全体に展開される論理によって明らかにになるが、このような研究が展開される意味はなんだろうか。今日、記録・計算の手段「用具」はコンピュータの出現のなかで、手記式簿記より機械簿記「またはコンピュータ簿記」へと急速に転換している。また会計の領域も拡大している。一九六〇年代以後の会計を情報として把握する思考「会計情報論——茂木」の台頭で、会計と目される領域は拡大し、会計の機能とか役立ちが強調されてきたという。そのようななかで、「会計学の体系としてみると、無秩序とも云えるほどの内容を抱え込んでしまった」(iii)が、これでは会計と企業計算一般(経済計算)との差がなくなってしまう。会計から複式簿記体系が脱落してしまうかもしれない。笠井教授は「早晩、その整理・体系化が図られなければならないが、そのさい、会計構造の面からの限定が重要になると思われる」(iii)と主張して本書となった。教授のこの指摘には評者はさん成であつても、ともすれば

複式簿記体系から離れたようにみえる会計理論がはらんするなかで、原点にかえれという笠井教授の叫びでもあった。

## 二

本書では、笠井教授はK・ケーファーとE・ワルプの簿記理論を計算構造論の観点から吟味するのであるが、まずケーファー理論の概要を第二章でべる。

ケーファーの勘定理論の意味・意義について笠井教授は「勘定理論(簿記理論)は、まず第一に、複式簿記の対象としては、實在の対象物たる財・用役を前提とし、第二に、その複式簿記の具体的形態としては、損益計算書と、一時点の在高表示機能と損益算定機能とをふたつながら遂行するものとしての貸借対照表とが、当期損益を媒介として結節される、という関係を予定しつつ、第三に、モデルと対象との、ないし写像と写像された対象物との同型性ないし類似性を問う、ということになる」(二ページ)という。ここをもととしてケーファーは企業という複雑な経済単位の簿記に対しても妥当性を求めようような勘定理論の構築をめざしていた。

ケーファー理論においては「用役」概念が特徴的である。現在の用役の出入りと将来の用役の出入りとを教授は注目しているが、勘定は資産勘定、持分勘定そして用役勘定とに三分類されている。笠井教授は「ケーファーが、資産勘定と持分勘定とを対立的に把握し、持分勘定の性格を、資産の本質的な経済的

特徴とまさに反対のやり方で規定しているという点である」（二二ページ）として、ケーファーはさらに「きわめて広い意味においては、これまで考察したすべての勘定は用役勘定である」（安平訳一〇五ページ）といっているが、資産本質論に関してサービス能力論の台頭という背景もあったであろう。

これら三つの勘定系統の勘定記入規則は「流入（および将来の流入の増加と将来の流出の減少）は借方、流出（および将来の流出の増加と将来の流入の減少）は貸方ということになり、統一的に規約されるに至った」（二四ページ）という。借方⇨流入、貸方⇨流出という仕訳の規約の成立であった。ところで複式簿記の勘定体系はこれだけであろうか。損益勘定はどう地位づけられるべきか。

ケーファーは取引を等価交換取引と損益取引とに分類している。損益取引は他の資産、持分、用役勘定の、確定できるか、またはすでに確定的な対応する結果をとまなわずに、ある資産、持分、用役勘定を変化させる取引（二五ページ）であった。損益取引は資産、持分、用役といった勘定の増減記入となるが、一方において増減分の名目的な勘定記入をとまなうものであって、複式記入の完成には名目勘定が出現しなければならなかった。この名目勘定は、収益勘定、費用勘定であるが、この勘定記帳は資産勘定、持分勘定、用役勘定の記入原則と逆になる。ケーファーの勘定体系はこのような二勘定体系で、二つの記帳原則を用いる理論であった。

ケーファーの体系においては、損益勘定の貸借差額の持分勘定への振替は、企業複式簿記の核心をなすところの、實在勘定と名目勘定との統合ということの意味するのだと笠井教授はいわれるが、資産勘定・持分勘定モデルによるのが現実の企業複式簿記の説明になるのだとされ、「資産勘定・持分勘定モデルの計算構造上の特質は、損益勘定と残高勘定との統合が、名目勘定と實在勘定としてのそれである」（二八ページ）としている。笠井教授は名実統合体系という名称をつける。ここから本書の検討対象である現実の説明モデルとしての名実統合体系における、取引ないし複記原則と損益勘定・残高勘定との関係に関する論点を鳥瞰しておくとして本書が展開される。ケーファーの勘定分類における用役勘定の規定が特徴的であった。

ついでワルブの計算構造論の概要についてみよう。会計がとくに成果計算（損益計算）を指向するなかで、その構造論理がくみたてられてくる。「ワルブによれば、この経済的活動は、交換取引のために原則として経済的価値の形態での給付を産み出す、という課題をまず第一にもっている」（四一ページ）が、この給付の出納計算がワルブ理論の対象で、笠井教授は「ワルブ理論における損益計算は、当然のことながら、本来的には、あくまで、収支系統ではなく、給付系統を主柱として規定されている」点に留意すべきというが、成果計算指向の理論といえる。「ワルブの体系は、給付体系と収支系統とに基づく二重の損益計算の体系と言える」（四三ページ）とされる。給付系統と

収支系統の対流関係認識がワルプ理論の基本にあったが、笠井教授は「ワルプにおける損益計算の視点とは、給付系統と収支系統とを基本的枠組とする二重の損益計算であることを反映して、給付系統のみならず、収支系統ないし残高勘定（すなわち貸借対照表）においても、文字通り損益計算がなされなければならないという意味での損益計算である」（八〇ページ）といっている。

簿記体系としては、「無費消」分と「無支出」分の対応認識がなされなければ、「直接的には、借方、貸方運動性によって、根本的には給付系統と収支系統とによる二重の損益計算（ワルプの意味での損益計算の視点）により、支出もまた修正されるに至るのである」（八〇ページ）とまとめる。ここに戻し計算収支の性格が問題となるが、笠井教授は支出控除説にならざるを得ないという。

### 三

以上において、ケーファー理論とワルプ理論の概要についてみてきたが、第四章と第五章においては両理論における「取引と総合勘定との関係」が問題とされている。笠井教授は第四章ではケーファーはインプット理論を展開するといひ、第五章ではワルプはアウトプット理論を展開しているという。この意味は何か。

取引と総合勘定との関係について、計算構造論が、ケーファ

ーとワルプによりつつ問題とされている。すでにその概要に就いてのべたが、笠井教授は第六章以下で、教授の問題点を展開される。高橋吉之助・教授は本書について第六章から第八章は補論であるといわれたが（『企業会計』の書評三九巻二号——昭六二・二）、むしろ、ここが笠井教授の計算構造論の問題点ではなからうかとおもう。

本書の第六章は「利益の振替関係」について論ずるが、「利益の振替関係とは、一般に、損益勘定で算定された利益を残高勘定ないし資本勘定の貸方に移記することと理解されているようである」（二〇一ページ）とされるが、利益を媒介とする両勘定の関係の根本にある本質関係を明らかにしようとする。第七章は「残高勘定と損益計算機能」であるが、「残高勘定が損益計算をなし得るのか、というここでの問題提起は、ひとつの残高勘定が一時点在高表示機能と損益計算機能とをふたつながら遂行できるのかということである」（二一二ページ）。計算構造論の規定の根本問題がここに出てくる。第八章は「被導出勘定の意義」であるが、「損益勘定と残高勘定とが何らかの意味で導出・被導出関係ないし規定・被規定関係にある、ということと関連している」（二五九ページ）が、両勘定の主従性に関する諸点をとりあげている。

これらの三章が会計構造論の中核を形成すると考えるが、会計構造上の損益勘定と残高勘定の地位の問題でもあった。これが計算構造論であるが、損益計算中心思考のもとに体系化され

る。これは本書以降で主に問題とされる「試算表」の性格規定につながる。

まず第六章からみてゆこう。複式簿記が貸借平均の原理にもとづいて記入されるとき、その技術的性格の特徴を如実に示すものはT字型勘定形式であって、そこへの記入の差額と均衡はバランスと呼ばれる原則の表現でもあった。貸借複記の原則によっていた。「この原則に従うと、簿記上の取引はすべて貸借複記されるので、二勘定間の関係は、必ず借方 $\parallel$ 貸方関係として現われる。しかしながら、もちろん、その本質（二勘定間の本質関係）が常に借方と貸方との関係にある、というのではない」（一〇五ページ）と笠井教授は指摘するが、これは注目すべき点で、商品売買取引（仕入取引）を例にあげながら、「複式簿記においては、すべての二勘定関係が、ひとしく借方 $\parallel$ 貸方関係として表現されているが、しかし、本質的關係としては、借方 $\parallel$ 貸方関係、借方 $\parallel$ 借方関係および貸方 $\parallel$ 貸方関係の三者があり得ることになるのである」（一〇六ページ）としている。このような複記。

決算を前提するとき損益勘定と残高勘定にまたがる利益の処置・処遇の問題であるが、これら二つの勘定は計算過程の結果として出てくるが、計算過程を規定するものなかに両勘定が予定されているのではないか。

損益勘定は最終的には消滅し、資本（残高）勘定に吸収されるという前提において、利益の振替えは

（借方）損益勘定 $\times\times\times$  （貸方）資本勘定 $\times\times\times$   
という仕訳によってなされる。資本勘定の優位性。

ケーファーは名実統合体系となづける勘定体系をもって説明しているが、そこにおけるこの勘定間関係について笠井教授のいうところを学んでゆこう。

「利益の振替関係とは、本質的には、貸方 $\parallel$ 貸方関係なのである」（一〇八ページ）。この場合に「振替の要件としては、さらに、損益勘定の差額（利益額）のストックへの転換可能性、および振替えられた損益勘定の利益と残高勘定の貸方項目との同質性（ないし加法性）が必要である」（一一九ページの注）。このうえにさらに「差額の所在が、残高勘定と損益勘定において貸借を逆に行っているから」（一〇八ページ）であった。

損益勘定と残高勘定（資本勘定）との結節関係であるが、ケーファーは「損益勘定における純利益の数字は、正味資源の増分によって表わされその中に具体化されているところの純利益そのものの反映ではない」（安平訳一三二ページ）と考えているが、笠井教授は「ケーファー理論にあつては、損益勘定の貸方余剰額および資本勘定ないし残高勘定の貸方欠如額は、意味論的には、それぞれ、純流入額、および（将来の）流出額として理解されているようである」（一〇九ページ）。笠井教授は流入・流出関係論としての展開に疑義をささむ。それが「まず第一に、損益勘定の差額は『流入』と規定されているのに、貸方超過額となっている」、「第二に、残高勘定の貸方に『流出』が計上さ

笠井教授は振替関係が成立しているような外観を呈しているが「ケーファア」の名実統合体系においては、振替関係の条件としての、差額の借方〆貸方関係性が成立しない（二一ページ）とする。それは「ケーファア」の名実統合体系においては、期首在高対勘定の残高の計上が省略されている」（二四ページ）のであって、「本質的には、損益勘定と残高勘定とは、利益を媒介とする結節関係は成立しない」と結ばれる。

(借方) 損益勘定…… (貸方) 残高勘定……

笠井昭次著『会計構造論の研究——ケーファ―理論とワルプ理論との比較・分析——』

四

ケーファー理論における残高勘定について笠井教授は「現行の複式簿記の説明モデルとしての名実統合体系においては、その貸借対照表上の『資産と持分とは一時点の事実』を示すとされている」（二二ページ）が、ケーファーは「動的な損益計算書は過去の期間の入と出（それについて等価交換取引の存在しなさと入と出）を示しているのに対して、静的な貸借対照表に

においては、資産と持分とは一時点の事実であるが、予期される入と出（相殺的な見返りを伴わない）として、将来に対する展望である（安平訳・二三八ページ）という。ここで「動的な」、「静的な」という点が問題であって、損益計算書は過去の活動結果の累積的表示であり、貸借対照表は一時点の現状表示であった。両者の性格は異なる。これをどう連結させるのか。

ワルブの基本体系は、給付系統と支払系統との対流関係に基づく二重の損益計算の体系であって、収支系統を用いた損益算定を独立の計算法としたところに特色をもつ。ところで複式簿記の帰結となる損益計算書と貸借対照表の計算構造的関連、性格づけにおいて笠井教授は「ワルブの基本的思考よりすれば、論理的には、むしろ運動貸借対照表ないし変動貸借対照表こそが（在高貸借対照表よりも）、損益計算書と対をなす基本的な財務表であるように思えるのである」（二三三ページ）というが、「総収入および総支出」表は二重の損益計算体系における在高貸借対照表であると考えている。これが残高勘定の存在意義であった。

この残高勘定の表示機能としての一時点在高表示機能と損益計算遂行機能の関係を問うこととなる。損益計算はそもそも二時点間の比較計算ではないかという問題で、一つの残高勘定でこれら二つの機能遂行は可能であろうかということであった。笠井教授は、「残高勘定をそれ自体として考察すれば、一般的には、一時点在高表示機能と損益計算機能とをふたつながら

遂行することはできない」（二三〇ページ）とされながらも、「損益勘定との体系的関連のもとに生成するのであるが、具体的に両勘定がどのような関係にあるのか」として、ワルブ、ケーファーの理論の検討を進める。

笠井教授は「ワルブ理論における残高勘定は、何らかの意味で、一時点の在高表示をなしているとみてよい」（二三二ページ）という基本的思考があるが、「ワルブ理論についてみれば、たしかに給付系統と収支系統とは、それぞれ独立の流れではあるにしても、こと損益計算についてみれば、残高勘定は、損益勘定との鏡像性に依存しているのであり、残高勘定自体に、損益計算をなし得る力が内包されているのではない」（二三二ページ）とする。

残高勘定は収支系統の勘定にもとづいて成立するが、損益作用的収支と損益非作用的収支の区別を設け、ここに第三の勘定系統を必要とする。これによって損益作用的収支表と給付系統の数値表とは完全な鏡像関係になると笠井教授は主張する。

「一般の収支系統において損益計算は果たし得るようになったものの、正にそのことのゆえに、二系統の対流関係という、ワルブの立脚点が崩解してしまうのである」（二三六ページ）という。笠井教授は「ワルブ理論の残高勘定には、ワルブ理論固有の論理によっても、損益計算の可能性の合理的根拠を見出すことができないのである」（二四一ページ）と結ぶ。

ケーファー理論についてみよう。笠井教授はケーファーの規



定する残高勘定は、名実統合体系たる資産勘定・持分勘定モデルにもとづくもので、その残高勘定は、一時点表性およびその貸方の持分性（笠井教授は負債概念と自己資本概念が同質化されているという——茂木）というふたつの性格をもつものだとされるが（一四一ページ）、このような残高勘定の損益計算遂行可能性が問われるのであるとされる。

「ケーファアの提示した勘定の構成（とりわけ第一法のそれ）からすれば、自己資本勘定および残高勘定は、損益を算出していないことになると思われる」（一四五ページ）という。

第一法というのは、損益勘定における利益額をひとまず自己資本勘定に移記し、その勘定の残高と利益額との合算額を残高勘定に一括して振替える方法である（一四四ページ）。この方法の自己資本勘定では、損益勘定で算定された当期利益額が計上され、それをも含んだものとしての期末資本額が算出されるという演算が、また残高勘定では、その期末資本額を計上すれば貸借均衡するということが意味されているにすぎないからである（一四五ページ）と笠井教授はいっている。第二法は損益勘定の利益額が自己資本勘定を経由することなく、損益勘定利益額と自己資本勘定残高とがそれぞれ別個に残高勘定に振替えられる方法であった。

この両法は基本的には同一の処理法であるとする笠井教授は、両勘定とも損益を算定していないのであると主張する。ここが問題点であった。自己資本勘定において利益額が算出され

ると考える方途も一個の方法となる。

笠井教授は、ケーファア、ワルプの理論の検討の結果、「残高勘定が、一時点在高表示機能と損益計算機能とをふたつながら遂行することは、一般的には不可能である」（一五四ページ）とされるが、安平昭二教授が一つの解釈を提起している。

安平教授は総財産在高比較法ないしは貸借対照表在高比較法という考え方によって、期末貸借対照表それ自体が独自の利益計算表でもあるとするが、期末資本（期末純財産）のなかに純利益を含めず、期末財産と期首財産との比較によって（これが総財産比較という方法であるが——茂木）、純利益を算出するものであった。この結論はひとつの残高勘定において一時点の在高表示機能と損益算定機能の並行的遂行を可能にしようとした。これは二時点の純財産額比較計算でもあった。ここから「損益計算機能に執着するならば、必然的に期首と期末とにかかわる二時点表となる」（一五四ページ）と笠井教授はいう。

残高勘定の基本的機能について、一時点表示の機能をもっていうとすれば、そこに形成される差額は単なる在高余剰であって、理論的には損益ではありえないと笠井教授はまとめられ（一五四ページ）、ワルプ理論のたどる道であったとする。損益計算機能に執着するならば、必然的に期首と期末とにかかわる二時点表となるという笠井教授はケーファア理論について「一時点在高表としての残高勘定において利益額が算出されるようにみえるのは、持分概念の導入に伴い、残高勘定の期首繰越額が

いわばたまたま貸借均衡する、ということから生ずる錯覚にすぎないのである」（一五五ページ）として、これまた理論的に利益は算定されないとする。今日の笠井教授の一つの論点である試算表論につながる。

以上のことから、損益勘定と残高勘定との間には、利益の振替による結合関係も成立しなければ、また結節の要ともなるべき利益自体が、ワルプ、ケーファーの全理論における残高勘定では算定されないと笠井教授は結ぶ。

## 五

第六章、七章において笠井教授は損益勘定から残高勘定への利益の振替関係は成立するものか、また残高勘定は損益計算機能を遂行しうるのかと問うてきた。教授はともに否定されているが、これらは会計プロセスのアウトプット次元の問題であるかどうか問わねばならないが、もう一つの問題として両者の主従関係をここで改めて問題とする。「損益勘定と残高勘定とが何らかの意味で導出・被導出関係ないし規定・被規定関係にある」（一五九ページ）とするが、両勘定の関係規定の第三の問題として第八章があった。

笠井教授はすでに「ケーファーの名実統合体系は残高勘定主導型、ワルプの体系は損益勘定主導型と規定したが」（二五九ページ）、「ケーファー理論における損益勘定およびワルプ理論における残高勘定の、計算構造上の位置づけないし性格が問題に

なる」といってこの章を展開する。

ケーファーにおいては収益勘定・費用勘定は、資産勘定・持分勘定・用役勘定の反映にしかすぎないのである。残高勘定の鏡像的反映であった。ワルプにおいては収支系統の計算は、給付系統の運動の鏡像性によってのみ損益計算ができるとするので、給付系統ないしそれを収容する損益勘定の論理が、収支系統ないしそれを収容する残高勘定の論理を規定する関係にあるとするところから損益勘定主導型といわれている。このようにして、笠井教授は「ケーファー理論における損益勘定の意義」、「ワルプ理論における残高勘定の意義」が問われるが、最後に「ワルプ理論本来の残高勘定概念」を吟味する。これが笠井教授の構造論の論理に展開してゆく。教授は残高勘定と損益勘定という両勘定の計算構造的関連を興味深く図示しつつ説明を展開するという手法をとる。興味深い。

笠井教授はケーファーの損益計算の本質は財産法的損益計算で、その一つの系譜に属するといっている。対応する二つの流れの記録として複式簿記の基本構造がかたちづけられるなかで、損益の勘定はこれが明らかでないか、一方的な流入、流出の反映を記録するにすぎないとみて、「ケーファー理論においては、資産勘定・持分勘定・用役勘定に記入された一方的流入と一方的流出とがもう一度記入されたものを、収益勘定と費用勘定とよぶという用語上の約束が存在するにすぎないのである」（二六五ページ）とする。ケーファーの名実統合体系におけ

る損益勘定は損益計算性も残高勘定との統合的独立性がかけついていたという。しかし、ケーファーの二計算統合体系では商品売買取引の把握の問題として、計算原理にかかわる問題をのこしている。

「損益計算に関する残高勘定のレーゾン・デートルが、損益勘定の軀のもとに認められるとしたら、損益勘定が収益・費用というフローにかかわる損益計算である以上、残高勘定にしても、理論的には、同じく、何らかのフローにかかわる計算として構成されなければならない理である」(一六九ページ)とされ残高勘定はフロー表という性質をそなえるべきであるということになるという。ところが「前期繰越項目が含まれると、残高勘定は、言うまでもなく、諸勘定の期末残高を集合した在高勘定ないしストック表に変質してしまう」(一六九ページ)という笠井教授は「このような残高勘定が、給付系統と収支系統との対流関係というワルブ理論の基本的枠組に適合するの、か、ということが問題になるのである」とする。

笠井教授は「ワルブの主張しているのは、正しい当期損益額を算出するための、追加計算・戻し計算の必要性である」としてその正当性を認めるが、前期繰越額の処理には資本勘定の自明な組入れによって片づけてしまっている点に問題の解決としては不十分だと批判する。これには勘定分類(勘定体系)の基本問題がからむ。給付系統・収支系統分類と成果勘定・在高勘定分類との関係が問われることとなる。前者の分類があればこ

そ、後者の分類が導びかれると笠井教授はいわれるが、「ワルブの計算構造体系における理論上の残高勘定とは、結論的には、フロー表という性格を具えていなければならない」(二七五ページ)として、「ワルブ理論におけるような、給付系統との対流関係という枠組みからは、ストック表としての残高勘定という概念は演繹され得ない」とする。

そこでワルブ理論本来の残高勘定概念とは何かが問われるが、結論的に笠井教授は「損益勘定主導型であるワルブ理論においては、その被導出勘定たる残高勘定は、基本的には独立性を保持している。しかし、その残高勘定は、損益勘定との鏡像性において損益計算が可能になるのであるから、理論的にはフロー表でなければならないことなる」(一八三ページ)とされる。累積変動貸借対照表としての方向と笠井教授はいわれる。

## 六

本書は会計構造論研究として取引と総合勘定との関係、「損益勘定」と「残高勘定」との関係の問題とした。これをケーファー理論とワルブ理論の検討によってなそうとしたものであるが、笠井教授は、このような関係論の基底にある計算構造を支える計算原理について結論的な考察を下す。これが第九章である。

この関係性を規定する計算目的である損益計算はどのような特質をもつか。「損益計算が、損益勘定を規定するのみならず

残高勘定の論理も、さらには期中取引過程の論理をも直接的に制肘している、という点にその特質が見出されるのである」（一八七ページ）とされ、「期中取引過程および残高勘定が、損益勘定に対してレーゾン・デートルをもつとしたら、やはり、それぞれの固有の役割を担っているべきであろう」として、期中取引過程と損益計算との関連、および残高勘定と損益計算との関連を検討する。

期中取引過程への損益計算思考の浸透についての、二人の見解について、笠井教授は「期中の取引自体（の計算的把握）において、経済事象把握と計算目的によるその整理とが履行してなされる、という点にケーファー理論の独特な性格がみられる」（一八九ページ）というが、「期中の会計記録に遂一描写機能が認められるところから、期中における財・用役の会計的管理が可能になる」（一九一ページ）とされつつも統一的総括的描写能力をかけており財・用役全体を、一個の有機的関連のもとに管理することは不可能とされる。ワルプ理論は期中取引過程を損益計算の過程とみるが、「期中取引は、本質的に、現実企業に生じた経済活動ないし財・用役の運動を、そのあるがままに把握していない」（一九三ページ）とし、「擬制の導入つまり期末決算修正の不可欠性が、ワルプ理論では、けっして便宜的なあるいは偶然的なものではなく、損益計算の点から理論的に要請されるものである」（一九二ページ）という。これについて笠井教授は「損益は結果的に正しく算出されればよい、とい

うのがワルプの態度なのである」（一九三ページ）とする。

このようにみえてくると、「両者とも、期間取引過程における会計的管理に難点があると云えよう」（一九四ページ）とされ、ケーファー理論の場合は「損益計算思考が、取引の複式把握のうち一面のみを支配し、他の一面を、損益計算とは無関係に対象描写の側面が担当している」として分担型（分業型）の関与の仕方であるという。これに対して「ワルプ理論にあっては、対象把握自体が損益計算思考により規定されているので、いわば全面介入型とも云うべきものになっている」（一九四ページ）とされるが、ともに会計的管理職能が十分に行なえないとする議論である。

損益計算の論理の残高勘定への浸透問題。ケーファーの二計算統合体系では、静的損益計算と動的損益計算という二つの損益の算式を分担しあう関係にあると笠井教授はまとめ、ワルプにおいては損益勘定と残高勘定は異なる計算対象を収容しており、両勘定の統合によって、対象の全領域がカヴァーされることになるという。

このような対照的な理論における損益計算方式について、笠井教授はワルプは損益法の二面的体系であり、ケーファーの二計算統合体系は財産法の二面的体系であると結論づけている。

## 七

笠井教授は会計構造論の研究をK・ケーファーとE・ワルプ

の理論の検討〔Ⅱ比較・分析〕という手法をとってなされた。本書は会計構造論に大きな寄与をなすもので、このような研究が今日あらわれたことの意義は大きい。今後の仕事として、ケーファー、ワルプにこだわらずに教授の体系を大きく築かれることを期待するが、それが着々となされているし、今後にわたる宣言もなされている。

ここに書評も本書の行論にそって行ってきたが、そろそろ結びとしなければならぬ。

本書は九個の章よりなっている。そして第一章に示された三つの関係論の批判的展開が本書であるが、それをケーファーとワルプにみてきた。その結果が、極点理論として、垂直的統合理論として、そして損益計算体系論を展開するものであることを笠井教授は証明した。

まず第一に「期中の取引把握過程と総合勘定導出過程」とが同質的連続的になる」ものとして、「損益計算だけを計算目的として構築された極点理論性に帰着する」(二〇〇ページ)という。ここには取引と総合勘定との相剋、さらに期中における会計的管理職能の不備を理論的欠陥として指摘した。笠井教授は「期中の取引把握過程と期末の総合勘定導出過程」とは、異質の過程あるいは目標を異にする過程として、概念的に峻別されなければならないと思われる」(二〇二ページ)とする。ここから経済活動把握過程と経済活動総合化過程という二つの異質的過程を総勘定合計表〔試算表〕によって連結する方向を示すが、

これは極点理論でなく、過程理論となるという。

つぎに計算目的の損益計算体系性論であるが、「ワルプ理論およびケーファー理論における期中取引過程の構成の欠陥は、それぞれ、損益計算視点の導入に伴う擬制の使用および目的思考という点にあった」(二〇一ページ)として、「会計は、企業の経済活動を、損益計算のみとのかかわりにおいてではなく、企業の経済活動の態様に従って統一的全体的に把握すべきなのである」として総勘定合計表に準拠することを提唱する。

第二点の損益勘定と残高勘定との関連では両勘定の関係、一時点在高表示表と二時点表の時点差の問題、振替関係、統合関係の不成立の問題があるとするが、これらは「計算目的として損益計算のみ指定するという損益計算体系性をおびた垂直的統合理論性に由来している」(二〇二ページ)として水平的統合理論の方向に向かわなければならないとする。「水平的統合理論とは、総勘定合計表の視点に依拠することであり、損益勘定と残高勘定とは、それに内在する論理から形成されることになる」(二〇三ページ)とされる。

笠井教授はケーファーとワルプを批判的に検討されてきたが、「総勘定合計表の視点」に到達した。「総勘定合計表の視点に立脚することによって、水平的統合理論と資本計算体系との形成および融合が可能になる」(二〇三ページ)という。

このあたりから笠井教授の研究方向がはっきりしてくる。これは総勘定合計表〔試算表〕を主軸にした会計構造論をつくり

あげようとしていることであり、資本計算体系と笠井教授がいう損益計算を専ら担当する損益勘定と、「何らかの意味」（笠井）での在高計算に専念する残高勘定の有機的統合体系が、時点論をこえて過程理論と結びつつ、損益勘定と残高勘定の関係が、主従論といったものでなく水平的統合理論となつて展開される方向であつた。これを笠井教授は指向されているが、いまはなき恩師山榊忠恕先生が展開された方法が基底にあることを知る。教授の会計構造論を期待するが、本書もまた力作であることは事実で、会計構造論という研究分野の大いなる発展を知る好著である。